

Edizione di giovedì 27 Aprile 2023

CASI OPERATIVI

Prosecuzione dell'attività e utilizzo delle perdite generate dal de cuius
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La cancellazione dei crediti e le conseguenze fiscali
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

DIRITTO SOCIETARIO

La nuova disciplina del Whistleblowing
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

ISTITUTI DEFLATTIVI

Differenze nei versamenti per il ravvedimento ordinario e speciale: a rate o frazionato?
di Alessandra Fabbri

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il principio di inerenza e la genericità del contratto di consulenza
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Prosecuzione dell'attività e utilizzo delle perdite generate dal de cuius

di Euroconference Centro Studi Tributari

The banner features a dark blue background with a grid of colorful squares (yellow, orange, red, blue) in the center. On the left, the title 'Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani' is written in white. Below the title are the logos for 'The European House Ambrosetti' and 'TeamSystem'. At the bottom left is the 'ec Euroconference' logo. On the right, a light blue box contains the date and time 'Martedì, 9 maggio 2023 9.30-18.00' and the location 'CERNOBBIO | DIGITAL'. At the bottom right is the hashtag '#scenarioprofessionioni2023'.

Domanda

Un imprenditore in contabilità semplificata genera nell'anno 2017 una rilevante perdita fiscale attribuibile alla rilevanza assunta dalle rimanenze iniziali di magazzino, che nel primo anno di applicazione del nuovo regime di determinazione del reddito sono imputate integralmente a costo senza rilevare a ricavo le rimanenze finali.

L'imprenditore individuale muore nel 2018 e la moglie, quale unica erede, continua l'attività del marito comunicando tale volontà all'Agenzia delle entrate.

Considerato che il *de cuius* ha utilizzato, nella frazione di esercizio 2018 di sua competenza, un importo di perdite fiscali riportabili irrisorio e, pertanto, residuano perdite fiscali riportabili, in base alla nuova disciplina sul riporto delle perdite, di importo consistente, si chiede se l'erede, che ha proseguito l'attività, può scomputare, nella propria dichiarazione, le perdite residue del *de cuius* per determinazione del reddito d'impresa in base alle regole sul riporto delle perdite stesse.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La cancellazione dei crediti e le conseguenze fiscali

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

La **gestione contabile e fiscale delle perdite su crediti** o della valutazione (*rectius*, **svalutazione**) degli stessi è uno degli aspetti più importanti e allo stesso tempo più delicati delle operazioni che vengono eseguite in sede di chiusura del bilancio di esercizio e di determinazione del reddito imponibile.

Il redattore del bilancio si trova spesso in una situazione caratterizzata da **sollecitazioni opposte**: da una parte il desiderio di presentare un risultato di esercizio lusinghiero e dall'altra l'obbligo di non trascurare i problemi legati alla sopravvenuta inesigibilità di poste creditorie.

Questa tema pone dei problemi in fase valutativa, quindi legati ad una eventuale **svalutazione** dei crediti, mentre non ci sono questioni da dirimere laddove il credito vada **cancellato** dall'attivo attivo patrimoniale quale conseguenza di fatti concreti.

Infatti la eventuale **omissione** di questi ultimi si tradurrebbe nella redazione di un **bilancio non veritiero**.

Il **documento OIC 15**, al paragrafo 71 afferma, in modo inequivocabile, quanto segue: *“la società **cancella** i creditiquando a) i **diritti contrattuali** sui flussi finanziari derivanti dal credito si **estinguono** (parzialmente o totalmente); oppure b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono **trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito**”.*

In tali situazioni **il redattore del bilancio non ha alcuna possibile scelta**: deve **rilevare la perdita** alla voce B 14 del conto economico, tenendo presente che il successivo paragrafo 72 si preoccupa di elencare le fattispecie che determinano tali situazioni.

“I diritti contrattuali si estinguono per pagamento, prescrizione, transazione, rinuncia al credito, rettifiche di fatturazione e ogni altro evento che fa venire meno il diritto ad esigere determinati ammontari di disponibilità liquide, o beni/servizi di valore equivalente, da clienti o da altri soggetti”.

Vale la pena sottolineare che tra gli eventi che comportano la cancellazione del credito vi è anche la **prescrizione**, fattispecie che in realtà non determina l'estinzione del diritto contrattuale sul flusso finanziario, bensì **l'affievolimento della efficacia della azione riscossiva**

del creditore, fermo restando che se il debitore pagasse il debito anche dopo l'intervenuta prescrizione si avrebbe un normale adempimento della obbligazione.

La stessa cosa non si può dire nel caso in cui il debitore pagasse il debito dopo che il creditore lo abbia **rimesso**: in quest'ultimo caso il pagamento sarebbe errato ed il debitore avrebbe **diritto ad ottenere la restituzione di quanto versato**.

In questo contesto, nel quale l'estinzione del credito obbliga il redattore del bilancio a rilevare la perdita, il **legislatore fiscale prende atto di tali obblighi civilistici**, riconoscendo la **deducibilità fiscale della perdita** quando essa è motivata dall'azzeramento del credito in ottemperanza a corretti principi contabili, ex [articolo 101, comma 5, ultimo periodo del Tuir](#).

Alla luce di queste premesse desta molte perplessità una recente pronuncia della [Corte di Cassazione, n. 31611 del 25.10.2022](#).

Il caso è quello di un **credito vantato verso un soggetto** che si dà per certo **non avrebbe adempiuto alla obbligazione di pagamento**.

Nelle argomentazioni difensive proposte dal contribuente si pone l'accento sul fatto che ormai era **prossima la prescrizione** e questo elemento, in concorso con la quasi certezza dell'impossibile incasso, aveva indotto il creditore a **rinunziare al credito**.

La difesa del contribuente viene impostata sulla sussistenza, tra gli elementi che legittimano la deduzione della perdita su crediti, della **prescrizione**, a dimostrare che il legislatore, oltre agli elementi certi e precisi che attestano l'insolvenza del debitore, comprende anche altri elementi che permettono di dedurre la perdita.

La Corte di Cassazione con la sentenza citata, ha buon gioco nel sostenere che l'assimilazione tra la prescrizione del credito e rinuncia volontaria è quantomeno forzata affermando che:

*“Lo stesso (motivo di difesa n.d.r) è sostanzialmente imperniato sulla considerazione dell'**equiparazione** della **rinuncia volontaria** del credito alle ipotesi di **prescrizione** dello stesso, per inferirne la possibilità di dedurre l'importo. È ovvio però che tale conclusione appare quantomeno semplicistica. In effetti il principio a cui si ispira il regime fiscale della detraibilità degli importi dei crediti inesigibili è ispirato all'oggettività di tale condizione.”*

Fin qui nulla da eccepire. Vi è però un passaggio del tutto omesso, o comunque **non messo giustamente in risalto dalla Suprema Corte**, cioè il tema della legittima deduzione della perdita su credito laddove il credito sia stato cancellato in applicazione dei principi contabili, cioè l'ultimo periodo dell'[articolo 101, comma 5, Tuir](#).

La Corte dimostra di conoscere questo inciso che viene più volte citato quale **legittima condizione di deducibilità della perdita**, ma poi non lo riconosce quale evento esistente nel caso oggetto del giudizio.

In modo letterale riportiamo un passaggio tratto dalle motivazioni della sentenza che afferma:

*“Ne deriva che, pur essendo quello del credito prescritto un’ipotesi di perdita definitiva dello stesso, l’equiparare ai fini fiscali a tale ipotesi quella della rinuncia volontaria significa obliterare tutto il resto della disciplina riportata. Infatti basterebbe a un creditore rinunciare volontariamente ad un credito che teme non verrà adempiuto, per vanificare la condizione, prevista dal legislatore, che il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale, o le altre condizioni previste in caso di debiti di modesta entità, **ed infine la possibilità di cancellare i crediti solo in applicazione dei principi contabili**”.*

Ma, come poc’anzi detto, se si verifica il testo del principio contabile OIC 15 in materia di crediti, e, più precisamente, i passaggi dedicati all’**obbligo di cancellazione del credito dall’attivo patrimoniale** non si può non notare che **la rinuncia al credito costituisce uno dei fatti posti alla base della estinzione del credito**.

Da ciò emerge con chiarezza che **la rinuncia al credito rientra tra i fatti che estinguono il diritto ad incassare i flussi finanziari**, e da qui la conseguenza obbligatoria per il redattore del bilancio, cioè la **cancellazione del credito**.

Dalla avvenuta cancellazione si dovrebbe semplicemente prendere atto che si manifestano le condizioni per **dedurre la perdita così come attesta il citato [articolo 101, comma 5, Tuir](#)**.

Nulla di tutto ciò emerge nelle considerazioni della Cassazione e tale omissione risulta veramente incomprensibile.

Un conto è contestare da parte della Agenzia delle Entrate un **comportamento antieconomico del contribuente** che porti ad un accertamento induttivo, altro è contestare la **deducibilità della perdita senza considerare** minimamente la circostanza che la **rinuncia volontaria** determina la **cancellazione obbligatoria del credito** da cui, automaticamente, si genera la deducibilità della stessa perdita.

DIRITTO SOCIETARIO

La nuova disciplina del Whistleblowing

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Con il recente **D.Lgs. 24/2023**, la cui entrata in vigore è fissata per il prossimo 15 luglio 2023, sono state recepite ed aggiornate le regole attuative della disciplina del cd. **"whistleblowing"** contenute della Direttiva Ue 2019/1937.

Con la recente **circolare n. 12, Assonime** interviene a commento della disciplina analizzando in maniera puntuale tutti gli aspetti di maggiore rilievo.

In estrema sintesi, viene introdotto un **sistema complesso di regole destinate sia al settore pubblico, sia al settore privato**, con l'obiettivo di **incentivare la segnalazione**, da parte di alcuni soggetti (whistleblowers), di illeciti (violazione di norme europee) che pregiudichino l'interesse pubblico o l'integrità dell'ente.

Allo scopo di tutelare i predetti soggetti che segnalano condotte illecite di cui siano venuti a conoscenza, è previsto un **ampio sistema di protezione** allo scopo di evitare ritorsioni o condotte nei confronti degli stessi.

Le aziende dovranno organizzare delle procedure (cd. **canale interno**) per consentire la segnalazione delle condotte illecite.

Focalizzando l'attenzione sul **settore privato**, che costituisce la vera novità rispetto al passato, è necessario distinguere due diversi regimi:

- per le **aziende con più di 50 dipendenti il whistleblower** può effettuare segnalazioni di violazioni di disposizioni dell'Unione europea tramite **tutti i canali di segnalazione** (interni ed esterni). Se la società rientra nel perimetro applicativo della disciplina di cui al D.Lgs. 231/2001, e ha adottato il modello organizzativo, possono anche essere effettuate segnalazioni di condotte rilevanti di cui alla citata normativa;
- per le **aziende fino a 50 dipendenti**, invece, il whistleblower può effettuare solamente segnalazioni di condotte rilevanti ai fini della disciplina di cui al D.Lgs. 231/2001 se ha

adottato il relativo modello organizzativo (reati presupposto o violazioni del modello organizzativo).

Dal quadro delineato, emerge che per le imprese con **più di 50 dipendenti** gli obblighi in questione **sono estesi a prescindere dall'adozione di un modello organizzativo ex D.Lgs. 231/2001.**

Se tale modello è invece stato adottato, lo stesso può essere utilizzato anche per le segnalazioni delle violazioni rilevanti ai sensi della disciplina del whistleblowing e non solo per la violazione del modello organizzativo.

Il D.Lgs. 24/2023 individua i **soggetti che possono assumere la qualifica di segnalante**, ossia coloro che esercitano l'attività lavorativa nell'ente pubblico e privato.

In tale ambito non rientrano solamente i **dipendenti**, ma anche i **lavoratori autonomi** (collaboratori, professionisti, consulenti, ecc.), gli **azionisti** e le **persone con funzioni di amministrazione e controllo.**

In tale ultimo ambito rientrano quindi anche i professionisti che ricoprono la qualifica di **sindaco** nelle società di capitali.

Per quanto riguarda le **violazioni** oggetto delle segnalazioni, devono intendersi per tali tutti quei **comportamenti, atti od omissioni che siano idonei a ledere l'interesse pubblico o l'integrità dell'amministrazione pubblica o dell'ente privato.**

Va sottolineato che la violazione deve essere venuta a conoscenza da parte del segnalatore in un **contesto lavorativo pubblico o privato.**

Nella circolare Assonime ricorda il **lungo elenco delle violazioni (di norme interne o europee) riguardanti un ampio ventaglio di settori**, tra cui gli appalti pubblici, la tutela dell'ambiente e la sicurezza degli alimenti.

Il citato D.Lgs. 24/2023 regola anche le **procedure di segnalazione**, individuandone tre:

- la procedura tramite un canale interno all'ente,
- la procedura di segnalazione con un canale esterno istituito e gestito dall'Aanac (Autorità anti corruzione)
- e la divulgazione pubblica.

Nel settore privato si privilegia il canale di **segnalazione interno**, e, per le società che hanno adottato il modello organizzativo ex D.Lgs. 231/2001 vi dovrà essere un **adattamento dello stesso alle nuove indicazioni delle regole in materia di whistleblowing.**

Sono poi previste delle **precise regole procedurali per la gestione della segnalazione**

all'interno dell'ente e per la tutela del segnalante.

Come anticipato, la tutela consiste principalmente nel **divieto di ritorsioni in capo al datore di lavoro a seguito della denuncia del dipendente**, e nella nullità degli atti ritorsivi eventualmente subiti da dipendente stesso (quali licenziamenti, sospensioni, provvedimenti disciplinari, demansionamenti, ecc.).

Si segnala, infine, che la nuova disciplina del whistleblowing entra in vigore il prossimo **15 luglio 2023**, salvo il termine più ampio del **17 dicembre 2023 per i soggetti del settore privato che abbiano impiegato nell'ultimo anno meno di 250 dipendenti**.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Differenze nei versamenti per il ravvedimento ordinario e speciale: a rate o frazionato?

di **Alessandra Fabbri**



Con l'entrata in vigore del **D.L. 34/2023**, in particolare grazie all'[articolo 19](#), lettere b) e c) del comma 1, il **ravvedimento speciale** è stato di fatto “**rilanciato**”, **spostando** la **scadenza** per il **versamento** della **prima o unica rata** al prossimo **30 settembre**.

L'istituto è stato quindi reso nuovamente attuale, ragion per cui occorre (ancora) tenere presenti le relative **peculiarità**: questo perché, come noto, sebbene tale versione della regolarizzazione spontanea delle violazioni mutui gran parte della **disciplina applicabile** da quanto **ordinariamente previsto** per il **ravvedimento operoso** (dall'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)), la disposizione di cui all'[articolo 1, commi 174-178](#) della “Legge di Bilancio 2023” presenta nondimeno talune **rilevanti differenze**.

Tra queste ultime spicca senz'altro la riduzione a 1/18 della penalità applicabile – in luogo dei vari scaglioni sanzionatori che decrescono in maniera inversamente proporzionale rispetto al tempo – ma in cui vi è, per l'appunto, anche la possibilità di procedere con la **rateizzazione** dei versamenti.

Rateizzazione che, nello specifico, dopo la citata previsione del D.L. 34/2023 può avvenire in un **massimo di 8 rate**, da versare entro i seguenti **termini**:

- 30 settembre 2023,
- 31 ottobre 2023,
- 30 novembre 2023,
- 20 dicembre 2023,
- 31 marzo 2024,
- 30 giugno 2024,
- 30 settembre 2023,
- 20 dicembre 2023.

Ciò che assume rilevanza per il ravvedimento speciale, proprio in virtù della difformità di cui si è detto rispetto alla regola applicabile al ravvedimento ordinario, è che l'istituto si **perfeziona** – con la **riduzione delle sanzioni** che ha quindi concretamente luogo – a seguito del **versamento** anche solo della **prima rata**, entro la richiamata fine del mese di settembre 2023 ([articolo 1, comma 175, primo periodo della Legge 197/2022](#)).

Cosa che **non può invece** senz'altro **avvenire** con il **ravvedimento operoso** “usuale” previsto dall'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#): per esso, infatti, vige la regola per cui il diritto a ottenere lo sgravio della penalità applicabile sussiste solo nella misura in cui vi sia il **versamento integrale** di **quanto complessivamente** dovuto per la correzione spontanea dell'errore; quindi di tutto ciò che va pagato a titolo di **tributo** (qualora dovuto), **sanzione** ed eventuali **interessi** – come peraltro affermato in più occasioni da parte della giurisprudenza di legittimità (si vedano, tra le altre, [Cassazione n. 22330 del 13.09.2018](#) e [n. 19017 del 24.09.2015](#)).

L'unica **eccezione** a quanto appena riportato è una particolare casistica di interesse, rappresentata dal **ravvedimento parziale** (o *frazionato*) di cui al successivo [articolo 13-bis D.Lgs. 472/1997](#), il quale configura una sorta di “**variante operativa**” del ravvedimento, che assume rilievo soprattutto nei casi in cui vengono commessi errori proprio nello stesso ambito della regolarizzazione spontanea.

L'[articolo 13-bis](#) è una **norma di interpretazione autentica** – che ha quindi efficacia anche per le fattispecie precedenti alla sua entrata in vigore il 30 giugno 2019 (ex [articolo 1, comma 2, L. 58/2019](#), di conversione del D.L. 34/2019) – che stabilisce, al primo periodo del comma 1, che la disposizione sul ravvedimento operoso deve essere interpretata nel senso che è **consentito** al contribuente di **avvalersi** dell'istituto del **ravvedimento** anche in caso di **versamento frazionato**.

Cosa che, però, deve accadere nei tempi prescritti dai menzionati “**scaglioni temporali**” stabiliti dalle diverse lettere dell'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#).

Il secondo periodo dell'[articolo 13-bis](#), comma 1 in esame prevede poi che, nel caso in cui:

- l'**imposta** dovuta sia **versata in ritardo** e
- il **ravvedimento**, con il versamento della sanzione e degli interessi, **abbia luogo successivamente**,

la **sanzione** applicabile corrisponde a quella riferita all'**integrale tardivo versamento**, con

- gli **interessi** che sono dovuti per l'**intero periodo del ritardo**, e
- la **riduzione della sanzione** per il ravvedimento che deve essere riferita al **momento di perfezionamento** dello stesso – ossia al citato integrale versamento di quanto dovuto per imposte, sanzioni e interessi.

Da ultimo, l'[articolo 13-bis](#), comma 1, terzo periodo del D.Lgs 472/1997 dispone che

nell'ipotesi di **versamento tardivo dell'imposta frazionata** in scadenze differenti, il contribuente può operare autonomamente il **ravvedimento** per:

- i **singoli versamenti**, con le riduzioni viste in precedenza, oppure
- per il **versamento complessivo**, applicando in tale ultimo caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla **data** in cui la stessa è **regolarizzata**.

Volendo proporre un esempio pratico su tali versamenti parziali/frazionati, si può pensare al caso di un soggetto obbligato al versamento del **saldo dell'imposta sui redditi** per il 2022, in ipotesi pari a **10.000 euro**, in data 30 giugno 2023.

Soggetto che, però, **non versa tempestivamente** il dovuto – per indisponibilità delle somme, mera dimenticanza o per qualsiasi altro motivo – e desidera pertanto **ravvedere l'omissione**, procedendo il versamento di metà dell'imposta dovuta (euro 5.000) dopo 20 giorni dall'originaria scadenza.

In simile ipotesi, nella quale per semplicità non vengono presi in considerazione gli interessi dovuti, il contribuente:

1. determina in primo luogo la **sanzione nel 15%** dell'imposta versata in ritardo – ex [articolo 13, comma 1](#), secondo periodo del D.Lgs. 471/1997 – in misura pari a **750 euro**,
2. **riducendola** poi a **1/10** – [articolo 13, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 472/1997](#), per correzioni che avvengono **entro 90 giorni** dalla scadenza iniziale – quindi all'importo di **75 euro**.

A questo punto, dando per scontato l'esatto versamento di quanto dovuto a titolo di imposte e interessi, **il ravvedimento** della (sola) parte di **imposta pari a 5.000** deve ritenersi **perfezionato**.

Quanto detto, va notato, in linea con quanto affermato dalla recente [ordinanza della Cassazione n. 26523 del 30.09.2021](#), che si è posta in linea con il dettato normativo stabilendo che cui *"In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, per effetto dell'art. 13-bis del DLgs. n. 472 del 1997, introdotto dall'articolo 4-decies del d.l. n. 34 del 2019 (cd. Decreto crescita), convertito dalla legge n. 58 del 2019, norma di interpretazione autentica dell'art. 13 del DLgs. n. 472 del 1997, il ravvedimento operoso è ammissibile anche in caso di versamento frazionato dell'imposta dovuta, potendosi perfezionare in relazione anche ad una sola parte dell'imposta dovuta o in relazione a versamenti tardivi effettuati con scadenze differenti, sempre che siano stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla parte o alle singole frazioni del debito d'imposta tardivamente versato"*.

Impostazione che viene peraltro mutuata, come affermato dalla stessa ordinanza della Suprema Corte, dalla [risoluzione 67/E/2011](#), rispetto alla quale si è poi posta in linea la successiva [circolare 27/E/2013](#) – sebbene entrambi i documenti di prassi risultino precedenti all'entrata in vigore della norma sul ravvedimento parziale.

Da ciò deriva quindi che, nel caso in esame, una volta effettuato il **ravvedimento** della **prima metà dell'imposta dovuta**:

- sia nell'ipotesi in cui il contribuente desideri procedere con la **regolarizzazione** dell'**ulteriore parte** del **tributo** (anche ricadendo in un diverso "scaglione" di cui alla norma sul ravvedimento),
- sia qualora intervenga l'Amministrazione finanziaria, **contestando** la **tardività** del **versamento** del **saldo** dell'imposta,

dovrà ritenersi **valida**, quindi impermeabile rispetto a quanto può avvenire in seguito, la **correzione spontanea** per la **quota** di tributo pari a **5.000 euro**. Non invece, va da sé, della violazione interamente considerata (non trattandosi di ravvedimento parziale).

Per questo motivo, se il contribuente desidera poi **regolarizzare** anche l'**ulteriore parte** del **tributo dovuto** (altri 5.000 euro), in ipotesi nel **mese di marzo 2024**, egli dovrà nuovamente:

1. determinare innanzitutto la **sanzione** applicabile, in questo caso ordinariamente pari al **30%** dell'imposta versata in ritardo – ex [articolo 13, comma 1](#), primo periodo del D.Lgs 471/1997 – in misura pari a **500 euro**,
2. **riducendola** poi a **1/8** – [articolo 13, comma 1, lettera b\)](#), [D.Lgs 472/1997](#), dato il ravvedimento avviene **entro** il termine per la **presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (**2023**) – quindi all'importo di **187,5 euro**.

Solo a questo punto, dunque, il **ravvedimento** della **seconda porzione** di **imposta dovuta** pari a **5.000 euro** (quindi dell'intera violazione commessa) deve ritenersi **perfezionato**.

Senza che l'Amministrazione finanziaria possa dunque contestare più alcunché.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il principio di inerenza e la genericità del contratto di consulenza

di **Gianfranco Antico**



L'inerenza costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in generale, l'esistenza di una **correlazione** tra i costi sostenuti e l'attività d'impresa esercitata, così che i costi sono inerenti in quanto connessi all'attività d'impresa produttiva del reddito da tassare.

Se la dottrina e la giurisprudenza dominante hanno fatto discendere tradizionalmente tale nozione dall'[articolo 109, comma 5, Tuir](#), due pronunciamenti della Suprema Corte (**ordinanza n. 450/2018 e ordinanza n. 3170/2018**) hanno sganciato tale concetto dalla previsione normativa, mettendo in evidenza che il principio di inerenza è *“un principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa”*, e la valutazione dell'inerenza *“deve essere apprezzata attraverso un **giudizio qualitativo**, scevro da riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo”*.

In particolare, la Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 450 dell'11.01.2018](#), ha riallineato la nozione fiscale di inerenza al fenomeno economico peculiare all'esercizio dell'attività d'impresa, affermando che *“il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di **riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale**”*, esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità, *“perché il **giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo**”*.

Indirizzo riconfermato con l'[ordinanza n. 3170 del 09.02.2018](#), secondo cui esula ai fini del giudizio qualitativo di inerenza un *“apprezzamento del costo in termini di **congruità o antieconomicità**”*, parametri che non sono espressione dell'inerenza ma *“costituiscono **meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa**”*.

In questo contesto si inserisce la recente sentenza della [Corte di Cassazione n.5983 del 28.02.2023](#).

Scrivono i giudici: *“la definizione di inerenza, utilizzata nell’ambito delle imposte dirette in termini esclusivamente qualitativi, è coerente con la disciplina dell’Iva, in relazione alla quale la mancanza di congruità della spesa non esclude il diritto alla detrazione, stante il carattere neutrale dell’imposta, salvo che l’antieconomicità manifesta e macroscopica dell’operazione (che deve essere dimostrata dall’Amministrazione) sia “tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all’utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva” (ex multis, Cass. 30.01.2018, n. 2240)”*.

Nel caso di specie – **genericità del contratto di consulenza infra gruppo** che non consente la quantificazione dei costi, mancando qualsiasi documentazione a supporto e rendendo estremamente aleatorio il sostenimento di tali costi se non in funzione di politiche di bilancio – il giudice di appello ha affermato, con riferimento alle imposte dirette, che *“ai fini della deducibilità di un costo, non solo è necessario che ne sia certa l’esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l’inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisca ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa, per cui, trattandosi di una componente negativa del reddito, la prova della sua esistenza ed inerenza incombe al contribuente e per provare tale requisito non è sufficiente che la spesa sia stata riconosciuta e contabilizzata dall’imprenditore, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto dalla quale possa ricavarsi, oltreché l’importo, la ragione stessa del costo”*.

Avendo il giudice di appello dato atto che l’inerenza dei costi, ai fini delle imposte dirette, era stata valutata esclusivamente in termini qualitativi, e formatosi il giudicato interno su detto punto, non essendo stata impugnata la sentenza anche dalla contribuente, la **mancanza del requisito di inerenza non poteva essere più messa in discussione neppure con riferimento alla detrazione dell’Iva**.

E quindi, l’allora CTR ha errato nel ritenere che l’Amministrazione avesse fondato il recupero dell’Iva sull’antieconomicità delle operazioni, posto che l’unico criterio seguito in sede di accertamento era quello relativo alla **mancanza di inerenza delle spese di consulenza**, sotto il profilo dell’assenza di dimostrazione della ragione della spesa e, quindi, della sussistenza di un nesso diretto ed immediato con l’attività di impresa.

Detta pronuncia fa seguito all’**ordinanza della Corte di Cassazione n. 35568 del 02.12.2022**, che aveva disconosciuto, fra l’altro, la deducibilità dei costi relativi ad una **fattura per “consulenze di mercato”**, effettuata da un’altra società del medesimo gruppo, per il solo fatto che il documento era generico e che quindi non provava l’inerenza.

Un generico addebito per *“servizi aziendali”* oppure per *“servizi vari consulenza”* oppure ancora per *“servizi segreteria”* o come nel caso di specie di *“consulenza di mercato”* non consentono davvero di identificare in modo chiaro l’oggetto della prestazione e autorizzano, pertanto, la rettifica da parte dell’Ufficio.

Resta fermo che, ai fini della deduzione dei costi, incombe sul contribuente **l’onere di provare**

l'inerenza del bene o del servizio collegato all'attività imprenditoriale, intesa come strumentalità del bene o del servizio all'esercizio dell'attività medesima, accertamento che deve essere compiuto non già in astratto bensì **in concreto**, e rapportato all'oggetto sociale, fermo restando che è configurabile anche in presenza di documentate spese di investimento, sostenute in vista di un'iniziativa complessa, anche in assenza di operazioni attive, senza che occorra il concreto esercizio dell'impresa stessa (**Corte di Cassazione, ordinanza n. 24126/2019**).